

65 Liegenschaftsunterhalt (§ 39 Abs. 2 StG; § 24 Abs. 1 StGV)

- **Die Kosten für den vollständigen Ersatz eines freistehenden Carports stellen bei Nutzungskonstanz grundsätzlich abziehbaren Liegenschaftsunterhalt dar.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. September 2015 in Sachen H.H. (3-RV.2015.41).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Die Rekurrentin hatte neben ihrem Haus einen im Jahr 1984 erbauten Carport. Weil dessen Flachdach undicht war, drang Wasser in die Holzkonstruktion ein, was zu Pilzbefall und Fäulnis führte. Da die Kosten für eine Reparatur der beschädigten Konstruktion unverhältnismässig hoch gewesen wären, wurde der Carport durch einen neuen ersetzt. Die Vertreterin der Rekurrentin beantragt, es seien die dadurch entstandenen Kosten von total CHF 24'268.00 vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Vorinstanz ist im Einspracheverfahren betreffend den neuen Carport von einem Mehrwert von 75 % ausgegangen und hat dementsprechend von den CHF 24'268.00 einen Viertel, d.h. CHF 6'068.00 zum Abzug zugelassen. Überdies wurde ein Abzug von CHF 1'669.00 für "diverse effektive Kleinbeträge für Unterhaltskosten" gewährt.

In der Vernehmlassung vom 11. Mai 2015 beurteilt die Vorinstanz den von ihr gewährten Abzug für den Carport als nicht korrekt. Bei den Kosten für Ersatzbauten handle es sich gemäss der Praxis des Kantonalen Steueramtes und der Rechtsprechung um nicht abzugsberechtigte Investitionen. Da für den Ersatz des Carports keine Kosten zum Abzug zugelassen werden können, wird die Gewährung des Pauschalabzuges von CHF 3'173.00, also eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens von CHF 85'730.00 um

CHF 4'563.00 auf CHF 90'293.00 beantragt. Das KStA schliesst sich diesem Antrag in seiner Vernehmlassung vom 13. Mai 2015 an.

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

3.2.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind die nicht abzugsfähigen übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 lit. d StG).

3.3.

3.3.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 24. Januar 2013 in Sachen A.H. (3-RV.2012.158) entschieden, dass die Kosten für den Ersatz eines beheizten Wintergartens durch einen ca. 2 m² kleineren Erkeranbau mit fünf Fenstern am gleichen Ort als grundsätzlich abziehbaren Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren sind, weil der Erkeranbau dem gleichen Zweck diene wie der ersetzte Wintergarten.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat diesen Entscheid mit den folgenden Ausführungen bestätigt (Urteil vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.84]):

"4.3.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, hat im angefochtenen Entscheid zutreffend erkannt, dass entscheidend für die Qualifikation baulicher Massnahmen bzw. der damit verbundenen Kosten als Liegenschaftsunterhaltskosten der Zweck der entsprechenden Arbeiten ist. Hier wurde der beheizte und als vollwertige Wohnraum genutzte Wintergarten durch einen Erker mit gleicher Funktion ersetzt, wobei die nutzbare Fläche nach Erstellung des Erkers sogar noch leicht kleiner war als vorher. Entscheidend für die Qualifikation von Baukosten als Liegenschaftsunterhaltskosten muss

entsprechend der Funktion des entsprechenden Abzugs als Gewinnungskostenabzug sein, ob als Folge der baulichen Massnahme eine andere und/oder weitergehende Nutzung möglich wird. Überwiegt dieser Aspekt, kann, wie bereits dargelegt, überhaupt kein Abzug für die entsprechenden Arbeiten bzw. deren Kosten gewährt werden. Liegen indessen vor und nach den Bauarbeiten funktionsgleiche Bau- und/oder Gebäudeteile vor, so ist jedenfalls grundsätzlich ein Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten zu gewähren."

3.3.2.

Zum Hinweis des Spezialverwaltungsgerichts, die Kosten für den Abbruch und den Ersatz des Wintergartens seien grundsätzlich abzugsfähig, da es sich beim Wintergarten um keine eigenständige Baute handle, führt das aargauische Verwaltungsgericht im erwähnten Urteil das Folgende aus:

"4.3.

(...)

Ob bei einem solchen Sachverhalt im Übrigen, wie das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, vertritt (angefochtener Entscheid, Erw. 4.3.), stets eine bauliche Verbindung des ersetzten Bauteils mit dem (Haupt-)Gebäude zu verlangen ist, damit die entsprechenden Kosten als Liegenschaftsunterhaltskosten qualifiziert werden können, braucht hier, wo eine solche Verbindung beim Wintergarten unbestrittenermassen bestand und beim Erker weiterhin besteht, nicht entschieden zu werden. Damit muss auch nicht zum Argument der Beschwerdeführerin betreffend den Ersatz bzw. Wiederaufbau von mit dem (Haupt-)Gebäude baulich nicht verbundenen Annexgebäuden Stellung genommen werden. Immerhin ist aber darauf hinzuweisen, dass die rechtsgleiche Behandlung der Liegenschafteneigentümer auch insoweit eine im Wesentlichen funktionale Betrachtungsweise für den Entscheid, ob die Kosten für Ersatzbauten Liegenschaftsunterhaltskosten darstellen, nahelegt. Dabei dürfte im Blick auf die bundesgerichtliche Praxis das Ausmass des Ersatzes, von dem letztlich auch abhängt, ob von einer 'Nutzungskonstanz' vor und nach Vornahme der Bauarbeiten ausgegangen werden kann, eine massgebende Rolle spielen. Praxisregeln dazu aufzustellen, ist indessen nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichts."

Gestützt darauf ist davon auszugehen, dass vom aargauischen Verwaltungsgericht bei 'Nutzungskonstanz' auch die Ersatzkosten

von mit dem (Haupt-)Gebäude nicht verbundenen Annexgebäuden grundsätzlich als Liegenschaftsunterhalt qualifiziert werden. Dies erscheint sachgerecht, denn es ist nicht ersichtlich, warum die Kosten für den funktionsgleichen Ersatz einer freistehenden und einer mit dem Hauptgebäude verbundenen Annexbaute liegenschaftsunterhaltstechnisch nicht gleich behandelt werden sollten.

3.3.3.

Diese Rechtsprechung lässt sich ohne Weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen, weil es sich wie beim Wintergarten auch beim vorliegend zu beurteilenden Carport im Verhältnis zur Gesamtbaute um einen relativ unbedeutenden Bauteil handelt, welcher an der gleichen Stelle und vor allem funktionsgleich ersetzt wurde. Eine solche funktionale Betrachtungsweise liegt denn auch dem Einspracheentscheid zu Grunde. Würde die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Ersatz des Carports unter den vorliegenden Umständen grundsätzlich verneint, so würde die Rekurrentin steuerlich gleich behandelt wie eine steuerpflichtige Person, die erstmalig einen Carport erstellt. Das kann nicht richtig sein.

3.3.4.

3.3.4.1.

Die Kosten für den neuen Carport sind jedoch dann nicht vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, wenn dieser im Vergleich zum alten Carport als klar höherwertig einzustufen ist. Ist dies der Fall, muss ermessensweise ein nicht abzugsfähiger wertvermehrender Anteil ausgeschieden werden. Nicht zum Abzug zugelassen werden dürfen auch die Kosten für allfällige funktionell neue Bauteile bzw. Installationen.

3.3.4.2.

Die Vorinstanz setzte den Mehrwert des neuen Carports auf 75 % der Kosten von CHF 24'268.00 fest und gewährte demzufolge einen Abzug von CHF 6'068.00. Zur Begründung wird ausgeführt, der neu erstellte Carport habe sowohl wertmässig als auch funktionell Veränderungen erfahren, weil er neu mit einer Wandverschalung verkleidet und im hinteren Teil ein geschlossener Schopfteil eingebaut worden sei. Die Vorinstanz stützt sich dabei auf die Baugesuch-

akten aus dem Jahr 1984. Autounterstände, die mit der alten Konstruktion vergleichbar seien, würden um CHF 5'000.00 kosten.

3.3.4.3.

Die X. Holz GmbH, welche den alten Carport abgebrochen und den neuen erstellt hat, beschreibt die Situation wie folgt:

"(...) Der abgebrochene Carport bestand auf der gesamten Länge zur Westseite aus einer geschlossenen Holzkonstruktion. Im hinteren Bereich (Nordseite) verfügte er über ein abschliessbares, separates Geräte- resp. Veloabteil mit einem Fenster sowie einer abschliessbaren Türe. Die Grösse des Geräteabteils entspricht genau der neuen Konstruktion, da der Carport auf den bestehenden Fundamenten aufgebaut wurde. Die Fenster bestehen aus einfachen, losen Gläsern. Es wurden keine hochwertigen, in Rahmen eingelassene Fenster verwendet. Der alte Unterstand sowie das Geräteabteil waren allseitig elektrifiziert. Beim alten Carport wurde druckimprägniertes Kiefernholz mit seitlicher Lattung aus gleichem Holz verwendet. Die jetzige Konstruktion entspricht dem heutigen Standard und ist auf Nachhaltigkeit ausgelegt."

Aufgrund der aktenkundigen Fotos besteht kein Grund, an der Richtigkeit dieser Ausführungen zu zweifeln. Es ist daher davon auszugehen, dass der Carport sowohl flächenmässig als auch funktionell im Wesentlichen gleichwertig ersetzt wurde. Da wiederum eine Holzbaukonstruktion gewählt wurde, sind die dadurch entstandenen Kosten grundsätzlich vollumfänglich abziehbar (vgl. auch Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 21. November 2014, S. 29). Der Rechnung der X. Holz GmbH vom 28. November 2012 kann jedoch entnommen werden, dass zwei nicht vorhandene Pfostenfundamente erstellt werden mussten (Pos. 10.2 CHF 460.00) und auch die dreizehn Pfostenfüsse zum einbetonieren (Pos. 10.1 CHF 1'040.00) sind neu, denn die tragenden Pfosten waren vorher mit dem Erdreich verbunden, weshalb das Holz faulte. Die Kosten für diese neuen Bauteile sind nicht abzugsfähig.

**66 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren; Abzug Quellensteuer (§ 119a StG)
Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wird die
Einkommenssteuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfah-
rens an der Quelle erhoben.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern,
vom 23. Juli 2015 in Sachen U. + A.K. (3-RV.2015.14).

Aus den Erwägungen

3.2.

3.2.1.

Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 4.5 % an der Quelle zu erheben, wenn die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Artikeln 2 und 3 des Bundesgesetzes über die Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit vom 17. Juni 2005 (Bundesgesetz über die Schwarzarbeit, BGSA) entrichtet. Der Steuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons- und Gemeindesteuern. Die Quellensteuer wird auf der Grundlage des vom Arbeitgebenden der AHV-Ausgleichskasse gemeldeten Bruttolohnes erhoben (§ 119a StG; § 20b Abs. 1 der Verordnung über die Quellensteuer vom 22. November 2000; StE 2015 B 22.1 Nr. 8, mit Hinweis; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 119a StG N 3 ff.).

Art. 2 BGSA bestimmt, dass die Abrechnung im vereinfachten Verfahren vorgenommen werden kann, sofern a) der einzelne Lohn den Grenzbetrag nach Art. 7 BVG nicht übersteigt; b) die gesamte jährliche Lohnsumme des Betriebes den zweifachen Betrag der maximalen jährlichen Altersrente der AHV nicht übersteigt; und c) die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden.

3.2.2.